

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 25 de febrero de 2010*

En el asunto C-337/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) mediante resolución de 11 de julio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2008, en el procedimiento entre

X Holding BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y los Sres. C.W.A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris y L. Bay Larsen, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de junio de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X Holding BV, por los Sres. F.A. Engelen y S.C.W. Douma, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.M. Wissels y M. Noort y por el Sr. D.J.M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma, C. Blaschke y B. Klein, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez y por la Sra. B. Plaza Cruz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Menezes Leitão, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, S. Johannesson y K. Petkovska, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por el Sr. M. Gray, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de noviembre de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 48 CE.

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre X Holding BV (en lo sucesivo, «X Holding»), sociedad de capital establecida en los Países Bajos, y la Administración tributaria neerlandesa, relativo a la negativa por parte de esta última de autorizar a dicha sociedad la posibilidad de formar una unidad fiscal con una filial no residente.

Marco jurídico

Convenio entre el Reino de Bélgica y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición

- 3 El Convenio entre el Reino de Bélgica y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 5 de junio de 2001 (en lo sucesivo, «Convenio de doble imposición»), dispone en su artículo 7, apartado 1, de conformidad con el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

«Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.»

- 4 Cuando un sujeto pasivo establecido en los Países Bajos perciba rentas que, de conformidad con el artículo 7 del Convenio de doble imposición, puedan someterse a imposición en Bélgica, el Reino de los Países Bajos permitirá, con arreglo al artículo 23, apartado 2, de dicho Convenio, la deducción del impuesto sobre esas rentas en virtud de la normativa neerlandesa para evitar la doble imposición.

Normativa neerlandesa

5 El artículo 15 de la Ley de 1969 del impuesto sobre sociedades dispone:

«1. En caso de que un sujeto pasivo (la sociedad matriz) tenga la propiedad jurídica y económica de, por lo menos, el 95 % de las participaciones en el capital nominal desembolsado de otro sujeto pasivo (la sociedad filial), a petición de ambos sujetos pasivos, éstos tributarán como si formaran un solo sujeto pasivo, es decir, como si las actividades y el patrimonio de la filial formaran parte de las actividades y del patrimonio de la sociedad matriz. La sociedad matriz será la obligada al pago del impuesto. Ambos sujetos pasivos se considerarán conjuntamente como una unidad fiscal. Pueden formar parte de una misma unidad fiscal varias filiales.

[...]

3. El primer apartado sólo resultará aplicable en el supuesto de que:

[...]

b. ambos sujetos pasivos estén sometidos a la misma normativa a efectos del cálculo del beneficio;

- c. ambos sujetos pasivos estén establecidos en los Países Bajos; en caso de que resultara aplicable a uno de los sujetos pasivos la Ley general tributaria del Reino (Belastingregeling voor het Koninkrijk) o un convenio para evitar la doble imposición, ese sujeto pasivo también se considerará establecido en los Países Bajos en virtud de dicha Ley o de dicho convenio;

[...]

4. Mediante disposición general de la Administración podrá regularse que los sujetos pasivos que no estén sometidos a la misma normativa a efectos del cálculo del beneficio podrán formar una unidad fiscal, a pesar de lo dispuesto en el apartado 3, letra b). Asimismo, a pesar de lo dispuesto en el apartado 3, letra c), un sujeto pasivo que, en virtud de su normativa nacional, de la Ley general tributaria del Reino o de un convenio para evitar la doble imposición, no esté establecido en los Países Bajos pero explote una empresa a través de un establecimiento permanente sito en los Países Bajos podrá formar parte de una unidad fiscal, en las condiciones que se definan mediante disposición general de la Administración, siempre y cuando la potestad tributaria de gravar el beneficio procedente de dicha empresa se haya atribuido a los Países Bajos en virtud de la Ley general tributaria del Reino o de un convenio para evitar la doble imposición y si concurren los siguientes requisitos:

- a. que la dirección efectiva de dicho sujeto pasivo esté ubicada en las Antillas Neerlandesas, en Aruba, en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado que haya firmado con los Países Bajos un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable y contenga una prohibición de discriminación de los establecimientos permanentes;
- b. que el sujeto pasivo al que se refiere la letra a) sea una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada, o bien una entidad comparable por su naturaleza y forma de constitución, y

- c. en caso de que el sujeto pasivo al que se refiere la letra a) forme parte de la unidad fiscal como sociedad matriz, que la participación en la filial mencionada en el apartado 1 pertenezca al patrimonio del establecimiento permanente de dicha sociedad matriz sito en los Países Bajos.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 6 X Holding, sociedad establecida en los Países Bajos, es la accionista única de la sociedad F, la cual fue constituida con arreglo a Derecho belga, está establecida en Bélgica y no está sujeta al impuesto sobre sociedades en los Países Bajos.
- 7 Ambas sociedades solicitaron ser tratadas como una unidad fiscal en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Ley neerlandesa de 1969 del impuesto sobre sociedades. La Administración tributaria neerlandesa desestimó la solicitud debido a que la sociedad F no está establecida en los Países Bajos, contrariamente a lo exigido por el artículo 15, apartado 3, letra c), de la misma Ley.
- 8 Dicha resolución fue recurrida ante el Rechtbank te Arnhem (Tribunal de Arnhem), el cual confirmó su legalidad remitiéndose, en particular, a la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837).

- 9 X Holding interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos). Éste resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro [...] con arreglo a la cual una sociedad matriz y su sociedad filial pueden elegir que la sociedad matriz establecida en dicho Estado miembro tribute por las dos como si fuera un único sujeto pasivo, cuando dicha posibilidad de elección está reservada a las sociedades que, respecto a la tributación por sus beneficios, estén sujetas a la jurisdicción fiscal de dicho Estado miembro?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral

- 10 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de diciembre de 2009, X Holding solicitó al Tribunal de Justicia que ordenara la reapertura de la fase oral conforme al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento. Según dicha sociedad, las conclusiones de la Abogado General están basadas en una comprensión errónea del Derecho tributario neerlandés nacional e internacional.
- 11 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que éste puede ordenar de oficio, a propuesta del Abogado General o a instancia de las partes la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véase, en particular, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Cartesio, C-210/06, Rec. p. I-9641, apartado 46).

- 12 Ahora bien, el Derecho neerlandés aplicable al litigio principal se ha expuesto y comentado en las observaciones escritas y orales formuladas ante el Tribunal de Justicia. Dadas las circunstancias, este Tribunal considera que dispone de todos los datos necesarios para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.
- 13 Por otro lado, no se ha alegado que el presente asunto deba dirimirse sobre la base de una alegación que no haya sido debatida ante el Tribunal de Justicia.
- 14 Por consiguiente, oída la Abogado General, procede desestimar la solicitud de reapertura de la fase oral.

Sobre la cuestión prejudicial

- 15 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.
- 16 Debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse, en concreto, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 29; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants

in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 34).

- 17 La libertad de establecimiento, que el artículo 43 CE reconoce a los nacionales comunitarios y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio y la constitución y gestión de empresas en las mismas condiciones definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 CE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad Europea, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse, entre otras, las sentencias de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35, y Marks & Spencer, antes citada, apartado 30).
- 18 A este respecto, la posibilidad que ofrece el Derecho neerlandés a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes de tributar como si formasen una sola unidad fiscal, es decir, de someterse a un régimen de consolidación fiscal, constituye una ventaja para esas sociedades. En particular, dicho régimen permite consolidar en sede de la sociedad matriz los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro.
- 19 La exclusión de dicha ventaja a una sociedad matriz cuya filial esté establecida en otro Estado miembro puede hacer menos atractivo para esa sociedad matriz el ejercicio de la libertad de establecimiento, disuadiéndola de constituir filiales en otros Estados miembros.

- 20 Para que semejante diferencia de trato sea compatible con las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 167).
- 21 Los Gobiernos neerlandés, alemán y portugués alegan que las dos situaciones no son objetivamente comparables, dado que, a efectos de un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal, las filiales residentes y las filiales no residentes no se encuentran en una situación fiscal comparable. En particular, dichos Gobiernos señalan que la filial que tiene su domicilio social en otro Estado miembro no está incluida en la competencia fiscal del Estado en que está domiciliada la sociedad matriz, por lo que no puede integrarse en una unidad fiscal a efectos de tributación en este último Estado.
- 22 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la comparabilidad entre una situación comunitaria y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 38).
- 23 Debe señalarse que, si bien en Derecho tributario la residencia de los contribuyentes constituye un factor que puede justificar normas nacionales que supongan una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes, no sucede así en todos los casos. En efecto, permitir al Estado miembro de establecimiento que aplique en todos los casos un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro dejaría sin contenido al artículo 43 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18, y *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 37).

- 24 Pues bien, la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir una unidad fiscal con una filial residente y la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir una unidad fiscal con una filial no residente son objetivamente comparables a efectos de la finalidad de un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que ambas sociedades matrices pretenden beneficiarse de las ventajas de dicho régimen, el cual permite, en particular, consolidar en sede de la sociedad matriz los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro.
- 25 Procede examinar si una diferencia de trato como la que se aprecia en el litigio principal está justificada por una razón imperiosa de interés general.
- 26 A efectos de dicha justificación, es necesario que la diferencia de trato sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26; de 11 de marzo de 2004, de *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 49, y *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 35).
- 27 Los Gobiernos que han formulado observaciones ante el Tribunal de Justicia alegan que la diferencia de trato controvertida en el litigio principal está justificada, en particular, al objeto de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
- 28 A este respecto, procede recordar que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas

(véanse las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 45, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 31).

- 29 En efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para imputar sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado miembro y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas (véanse las sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 46; Oy AA, apartado 55, y Lidl Belgium, apartado 32).
- 30 Lo mismo sucede en el caso de un régimen de consolidación fiscal como el controvertido en el litigio principal.
- 31 Como la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas.
- 32 Dado que el perímetro de una unidad fiscal puede modificarse, la posibilidad de incluir en dicha unidad a una filial no residente implicaría permitir que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de esa filial (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, Oy AA, apartado 56, y Lidl Belgium, apartado 34).

33 Por consiguiente, un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal está justificado por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

34 A la vista de que dicho régimen es adecuado para garantizar la realización de ese objetivo, procede examinar si no va más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase en este sentido, entre otras, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 53).

35 X Holding y la Comisión de las Comunidades Europeas alegan a este respecto que la constitución de una unidad fiscal en el territorio nacional supone una asimilación, en el ámbito fiscal, de las filiales residentes a los establecimientos permanentes. Sostienen que, por analogía, las filiales no residentes podrían tratarse en el marco de una unidad fiscal transfronteriza del mismo modo que los establecimientos permanentes situados en el extranjero. Señalan que las pérdidas de un establecimiento permanente situado en el extranjero pueden imputarse temporalmente a los beneficios de la casa central mediante un mecanismo de transferencia provisional de pérdidas vinculado a un régimen de recuperación en ejercicios posteriores. La aplicación de dicho mecanismo a las filiales no residentes podría constituir un medio menos restrictivo para alcanzar el objetivo que la prohibición a la sociedad matriz residente de constituir una unidad fiscal con una filial no residente.

36 No obstante, procede desestimar esta alegación.

37 Tal y como señala la Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, el hecho de que un Estado miembro decida permitir la imputación temporal de las pérdidas de un establecimiento permanente situado en el extranjero a la sede principal de la empresa no significa que tenga que extender igualmente dicha posibilidad a las filiales no residentes de una sociedad matriz residente.

- 38 En efecto, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria regulado en un convenio como el Convenio de doble imposición, concretamente en los artículos 7, apartado 1, y 23, apartado 2, de éste. Mientras que la filial, en tanto que persona jurídica autónoma, está íntegramente sujeta a tributación en el Estado contratante en el que se halle su domicilio social, no sucede lo mismo con el establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, el cual, en principio, queda sometido parcialmente a la competencia fiscal del Estado miembro de origen.
- 39 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en ocasiones anteriores que la libre elección que el artículo 43 CE, párrafo primero, segunda frase, deja a los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 22; Oy AA, antes citada, apartado 40, y de 23 de febrero de 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec. p. I-1831, apartado 14).
- 40 Sin embargo, el Estado miembro de origen mantiene su libertad para regular las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables (sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartados 51 y 53). Dado que, como se ha señalado en el apartado 38 de la presente sentencia, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria, el Estado miembro de origen no está obligado a aplicar a las filiales no residentes el mismo régimen fiscal aplicado a los establecimientos permanentes sitos en el extranjero.
- 41 Así pues, en una situación como la del litigio principal, en la cual la ventaja fiscal de que se trata consiste en conceder a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes la posibilidad de tributar como si formaran una sola unidad fiscal, toda extensión de esta ventaja a situaciones transfronterizas implicaría permitir, tal y como se ha expuesto en el apartado 32 de la presente sentencia, que la sociedad matriz elija

libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de su filial no residente (véase, por analogía, la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 64).

42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, un régimen fiscal como el controvertido en el litigio principal debe considerarse proporcionado para lograr sus objetivos.

43 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 43 CE y 48 CE no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 43 CE y 48 CE no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente,

pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.

Firmas